



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Pavla Molka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobkyně: **Bohemia Trade CZ s.r.o.**, se sídlem Pražská 1813/3, České Budějovice, zast. JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 1. 2018, č. j. 4854/18/5300-22441-701848, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 18. 7. 2018, č. j. 50 Af 9/2018 - 71,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 18. 7. 2018, č. j. 50 Af 9/2018 - 71, **se zrušuje.**

II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 31. 1. 2018, č. j. 4854/18/5300-22441-701848, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 32 684 Kč k rukám zástupce žalobkyně JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského, advokáta se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, do 30 dnů ode dne právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) 32 dodatečnými platebními výměry ze dne 16. 2. 2017 doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období březen roku 2011 až prosinec roku 2013 a uložil jí povinnost uhradit penále. Žalobkyně v těchto zdaňovacích obdobích deklarovala pořízení reklamních služeb od společnosti Dynavision s. r. o. (dále jen „Dynavision“). Podle správce daně byly obchodní transakce s touto společností zasaženy podvodem na DPH, o kterých žalobkyně přinejmenším mohla a měla vědět, a proto jí neuznal nárok na odpočet daně ze zdanitelných plnění přijatých od této společnosti. Odvolání proti dodatečným platebním

výměru žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 31. 1. 2018, č. j. 4854/18/5300-22441-701848.

[2] Žalobkyně proti rozhodnutí žalovaného podala žalobu ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“), který ji v záhlaví uvedeným rozsudkem zamítl. Správcem daně a žalovaným bylo dostatečně prokázáno, že v projednávané věci došlo k daňovému podvodu na DPH. Reklama, kterou žalobkyni dodávala Dynavision, byla umístována na LED panelech společnosti DD network s. r. o. (dále jen „DD network“) a servisní služby dodávala společnost DD assets s. r. o. (dále jen „DD assets“), přičemž v těchto třech společnostech byl v kontrolovaných obdobích jednatelem Patrick Duběda. Dynavision přijímala služby od řady dalších, personálně propojených společností [mj. MARKALE PRAHA s. r. o. (dále „MARKALE PRAHA“), WORDYCAN s. r. o. (dále „WORDYCAN“), SHANDLARE s. r. o. (dále „SHANDLARE“), DONNA MEDIA s. r. o. (dále „DONNA MEDIA“) či Lorbida s. r. o. (dále „Lorbida“)], které sídlily na virtuálních adresách a v době dožádání byly nekontaktní. Bylo jednoznačně prokázáno, že v řetězci dodavatelů a Dynavision nebyla uhrazena DPH. Finanční prostředky, které Dynavision zasílala na účty těchto společností, byly vybírány v hotovosti, případně dále preposílány a poté vybírány v hotovosti; společnosti v daňových přiznáních uváděly vysoké částky na vstupu a výstupu, avšak výsledná daň představovala pouze nízké částky a zpravidla nebyla uhrazena. Lorbida měla pro Dynavision zprostředkovat uzavření smlouvy s žalobkyní, ačkoliv ta už byla klientkou Dynavision na dobu neurčitou. Daňové orgány podrobně popsaly řetězec zmíněných společností, jakož i jejich činnost. Zjištěné skutečnosti nespovídaly o standardních obchodních podmínkách a přiči se rozumnému uspořádání právních vztahů.

[3] Za skutečnosti svědčící o daňovém podvodu byla označena zejména cena reklamních služeb, která neodpovídala ceně obvyklé ani ceně podle ceníku dodavatele, dále požadavek uhradit tuto cenu nehledě na to, zda byly služby dodány, zájem o spolupráci žalobkyně s Patrickem Dubědou, přestože ten přestal být jednatelem Dynavision a nebyl touto společností pověřen dalším jednáním, personální propojenost subjektů zapojených v řetězci, jakož i umístění reklamních panelů na místech, kde bylo možné jen stěží předpokládat získání klientů pro žalobkyni.

[4] Daňové orgány zároveň správně posoudily jako nevěrohodné svědecké výpovědi Patricka Dubědy a Marie Novotné (dříve Donátové), jednatelky DONNA MEDIA a od roku 2012 také jednatelky Dynavision. Patrick Duběda totiž nebyl schopen identifikovat své subdodavatele, ačkoliv jim zasílal milionové částky, a uvedl pouze společnost duber s. r. o. (dále „duber“), v níž působil jeho syn a která Dynavision fakturovala jediné plnění ve výši 10 000 Kč. Marie Novotná nebyla schopna uvést nic konkrétního k činnosti společnosti, v níž byla jednatelkou, a přestože měla uzavírat smlouvy o poskytování reklamy, k reklamním službám se vyjadřovala pouze obecně a nebyla schopna uvést subdodavatele grafických prací.

[5] Správce daně a žalovaný prokázali rovněž existenci objektivních okolností, na jejichž základě žalobkyně přinejmenším mohla či měla vědět o svém zapojení do podvodného řetězce. Tento závěr vyplynul z rozporů mezi výpověďmi Patricka Dubědy a vyjádřením žalobkyně, z iracionální povahy smlouvy mezi žalobkyní a Dynavision, podle

pokračování

níž Dynavision náležela platba i při neposkytnutí služeb, a to z ceny, kterou žalobkyně za reklamu hradila a která násobně převyšovala cenu v daném oboru obvyklou, přičemž žalobkyně ji hradila po dobu čtyř let, aniž by její podnikatelské činnosti cokoliv přinesly. Žalobkyně dále nebyla schopna uvést, na jakou cílovou skupinu měla reklama v lokalitách, kde byla umístěna, cílit. Reklamní služby nebyly využity pro její ekonomickou činnost, neboť navázala nové obchodní vztahy pouze na Moravě, kde žádný reklamní panel umístěn nebyl. Žalobkyně si ani nepočínala v dobré víře a nepřijala rozumná opatření, aby zamezila své účasti na podvodu na DPH. Reference o Dynavision si totiž zjišťovala pouze formálně a ani následně si nepočínala obezřetně, když si například neověřovala postavení Patricka Dubědy v této společnosti poté, co přestal být jejím jednatelem. To, že je společnost řádným obchodníkem, nelze prokázat pouze skutečností, že je zapsána v obchodním rejstříku, a to tím spíše, pokud v rejstříku nejsou založeny předepsané listiny svědčící o hospodaření. Ani ověření registrace plátce DPH a stav podle insolvenčního rejstříku nevylučují, že společnost mohla být zapojena v řetězovém podvodu na DPH. O skutečnosti, že Dynavision řádným obchodníkem nebyla, mohly svědčit například nabízené ceny služeb, které převyšovaly ceny na trhu obvyklé, nebo zmíněný smluvní požadavek uhradit cenu za službu i v případě, že nebude poskytnuta. Nárok na odpočet DPH byl tudíž žalobkyni odepřen v souladu se zákonem. Aplikace ručení za neodvedenou daň podle § 109 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), nebyla v projednávaném případě na místě, neboť předmětem rozhodování bylo posouzení nároku na daňový odpočet uplatněného žalobkyní.

[6] Krajský soud nepovažoval za důvodnou ani námitku, že daňová kontrola byla ukončena nezákonně. Daňový poradce zastupující žalobkyni byl seznámen s výsledky kontroly a vyzván k podání vyjádření, k čemuž mu byla stanovena patnáctidenní lhůta. Tato lhůta byla na jeho žádost prodloužena, dohromady tak činila 31 dnů a soud ji považoval za dostatečnou vzhledem k tomu, že daňový poradce žalobkyni zastupoval po celou dobu kontroly. Pokud tedy žalovaný nevyhověl žádosti o prodloužení lhůty o 45 dnů, nepostupoval v rozporu se zákonem. Žalobkyně se před uplynutím prodloužené lhůty k vyjádření nechala nově zastupovat společností GRINEX ADVISORY s. r. o. (dále „GRINEX ADVISORY“), která požádala o další prodloužení lhůty k vyjádření, a následně společností UNTAX, s. r. o. (dále „UNTAG“), za kterou rovněž jednal jednatel společnosti GRINEX ADVISORY, což krajský soud zhodnotil jako zjevnou snahu žalobkyně o vyhnutí se projednání kontrolní zprávy či o její oddálení. Správce daně proto nepochybil, pokud nevyhověl opakovaným žádostem o prodloužení lhůty k vyjádření. Informace o projednání kontrolní zprávy byla nadto doručena řádně a v souladu se zákonem společností GRINEX ADVISORY.

II. Obsah kasační stížnosti

[7] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[8] Správce daně neprokázal ani existenci podvodu na DPH, ani objektivní okolnosti, na jejichž základě stěžovatelka mohla či měla vědět o podvodu, či nedostatek opatření, která bylo možné po ní rozumně požadovat k zamezení její účasti na podvodu.

K prokázání existence daňového podvodu nepostačuje konstatování neodvedené daně, ale je třeba hledat skutkové okolnosti a příčinnou souvislost mezi neodvedením daně, nárokováním odpočtu a vědomostí o skutečnostech svědčících o možném podvodném jednání. Krajský soud a žalovaný si ve svých rozhodnutích protiřečí v tom, zda byla daň Dynavision a jejími dodavateli hrazena či nikoliv. Správce daně ani žalovaný neuvedli výši daňové ztráty a neprokázali spojitost neuhrazené daně dodavateli Dynavision s odpočtem nárokováním stěžovatelkou či vazby prokázané daňové ztráty u jednotlivých dodavatelů Dynavision na obchody stěžovatelky. Správce daně zjistil pouze to, že dva dodavatelé Dynavision v některých zdaňovacích obdobích nepodávali daňová přiznání, a proto nemá ve spise oporu závěr krajského soudu, že výsledná daň představovala nízké částky, které vesměs zůstaly neuhrazeny.

[9] K prokázané existenci daňové ztráty musí přistoupit také okolnosti, z nichž by bylo možné dovodit, že se jednalo o důsledek podvodného jednání. Nekompatibilita, výběry peněz z účtů a personální propojenost v řetězci vzdálených subjektů bez vazby na obchody stěžovatelky k takovému prokázání nepostačují a nevytvářejí komplexní obraz o daňovém podvodu. Krajský soud stěžovatelku označil za *profit tradera*, ale opomenul, že i další subjekty v dodavatelském řetězci si nárokovaly odpočet z přijatých plnění. Stěžovatelka prokázala, že Dynavision dlouhodobě vykonávala ekonomickou činnost v oblasti reklamních služeb, zaujímala na trhu významné postavení a poskytovala služby řadě různých subjektů. Tyto okolnosti měly výrazný vliv na její dobrou víru, že se účastní standardního podnikatelského vztahu, krajský soud je však v rozporu s judikaturou NSS nepovažoval za významné. Stěžovatelka zároveň netvrdila, že Dynavision měla být nejsilnějším hráčem na trhu. Závěr krajského soudu, že své tvrzení ničím nepodložila, nemá oporu ve spise, neboť ta uvedla, že Dynavision byla jedním z nejvýznamnějších dodavatelů těchto služeb, což doložila odkazem na internetový článek. Správce daně a žalovaný tudíž neunesli důkazní břemeno ve vztahu k prokázání existence podvodu na DPH, a proto nebyl dán důvod pro odepření nároku na odpočet.

[10] K otázce objektivních okolností, za kterých by bylo možné dovozovat účast stěžovatelky na podvodu, uvedla, že neexistoval rozpor mezi její výpovědí a výpovědí Patricka Dubědy. Ten sice přestal být jednatelem Dynavision v roce 2012, to však samo o sobě nevylučuje, že byl nadále oprávněn za tuto společnost jednat. Správce daně a žalovaný jeho výpověď dezinterpretovali a není zřejmé, proč ji považovali v tomto ohledu za směrodatnou, když ji sami označili ve svých rozhodnutích za nevěrohodnou a jako k důkazu k ní nepřihlíželi; případné pochybnosti mohl odstranit opakovaný výslech. Dynavision ostatně poskytovala stěžovatelce plnění i poté, co Patrick Duběda přestal být jejím jednatelem. Patrick Duběda byl nadto také jednatelem DD network, která vlastnila LED panely, na nichž byla reklama vysílána, a proto byl pro stěžovatelku morálním i právním garantem, že reklama bude vysílána. Případný rozpor ve výpovědích učiněných v rámci daňového řízení zároveň nemůže představovat objektivní okolnost, která mohla u stěžovatelky vzbudit podezření na podvod; může znamenat maximálně to, že se skutečný skutkový stav nepodařilo objasnit. Objektivní okolností nemohlo být ani ujednání ve smlouvě o reklamě, které mělo stěžovatelku podle správce daně zavazovat k úhradě ceny za sjednané služby nehledě na to, zda byly poskytnuty. Ve smlouvě totiž byla jasně stanovena povinnost Dynavision poskytnout dohodnutá plnění, a pokud by se tak nestalo, měla stěžovatelka možnost si jejich poskytnutí vynutit, případně nárokovat si vydání

pokračování

bezduvodného obohacení. Jednalo se nadto o rámcovou smlouvu a ke specifikaci docházelo v jednotlivých písemných objednávkách. Nelze odhlížet také od toho, že Dynavision všechna sjednaná plnění řádně poskytl. Krajský soud se ve své argumentaci odvolal na srovnání s běžnými podnikatelskými vztahy, žádné takové srovnání však neučinil.

[11] Správce daně a žalovaný dále považovali za závažnou objektivní okolnost, že cena za reklamu uváděná v objednávkách a na fakturách byla vyšší než cena uváděná na webových stránkách Dynavision. Závěr, že od listopadu 2011 do října 2014 nedošlo ke změně cen poskytovaných služeb, však vycházel z nesprávného použití stránek www.archive.org; Dynavision se navíc dne 22. 10. 2014 již poskytováním reklamních služeb nezabývala, lze proto důvodně pochybovat o platnosti ceníku zjištěného k tomuto dni. Nebylo tedy prokázáno, že by se zjištěným ceníkem řídil obchodní vztah stěžovatelky s Dynavision. Naopak z ceníku předloženého stěžovatelkou plynulo, že ceny pořizovaných služeb se ceníkem řídily a byly dokonce nižší než ceny podle ceníku. Rozdíl mezi cenami uváděnými v ceníku a cenami fakturovanými je navíc v praxi poměrně běžnou skutečností. Správce daně se měl proto řídit pouze fakticky sjednanou a zaplacenou cenou. Správce daně a žalovaný dospěli k závěru o tom, že cena zaplacená za služby byla nepřiměřeně vysoká, aniž by stanovili rozpětí ceny na trhu obvyklé. Podstatná je ovšem pouze skutečně sjednaná cena, která v řízení zjišťována nebyla. Stěžovatelka v odvolacím řízení předložila vyjádření společnosti BONUSS-CZ, s. r. o. (dále „BONUSS-CZ“), která v letech 2011 až 2013 poskytovala ekvivalentní služby za vyšší cenu, než Dynavision. Krajský soud toliko uvedl, že mezi ceníkem BONUSS-CZ a cenami uvedenými ve vyjádření je výrazný rozdíl, a aniž by se rozporem dále zabýval, vycházel nadále z orientačního ceníku. Nezabýval se ani tím, zda byly ceny Dynavision natolik navýšené, aby to mohlo ve stěžovatelce vzbudit pochybnosti. Cena samotná pak není jediným relevantním kritériem pro výběr dodavatele. Není zřejmé, jak krajský soud dospěl k závěru, že Dynavision neposkytovala po 1. 10. 2012 reklamní plnění, neboť reklamní plnění po tomto datu byla stěžovatelce poskytnuta a v řízení tato skutečnost nebyla zpochybněna.

[12] K účinnosti reklamy krajský soud uvedl, že reklama byla vysílána v nákupních centrech, kde se koncentrují maloobchodní spotřebitelé, zatímco sortiment stěžovatelky, obalové materiály, je poptáván pouze obchodními společnostmi. Zároveň však neuvedl, v jakém prostředí by se takové společnosti měly koncentrovat; společnosti jsou právní fikcí a ve skutečnosti za ně jednájí fyzické osoby, které vystupují rovněž v roli spotřebitelů navštěvujících nákupní centrum. Stejně tak neobstojí argument, že stěžovatelka měla tržby na Moravě, a proto reklama v Čechách nemohla být účinná, neboť jednatelé či společníci těchto moravských společností se mohli vyskytovat i v Čechách, případně tam mít provozovny. Zákon nadto nepožaduje, aby byla přijatá reklama prokazatelně přínosná, neboť konkrétní účinky reklamy ani nelze změřit. Podstatné je, aby měla reklama objektivní vztah k ekonomické činnosti daňového subjektu, a zda mohl daňový subjekt její přínos racionálně očekávat. Požadavek, aby bylo přijaté zdanitelné plnění použito pro uskutečnění ekonomické činnosti, je jednou z podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH. Dospěl-li krajský soud k závěru, že tato podmínka nebyla splněna, a zároveň také uzavřel, že nárok na odpočet byl stěžovatelce správně odepřen z důvodu účasti na podvodu na DPH, jedná se o neslučitelné závěry způsobující nesrozumitelnost a nepřezkoumatelnost rozsudku. Správce daně a žalovaný za další z objektivních okolností

označili to, že stěžovatelka nebyla schopna odpovědět na otázku, na jakou skupinu klientů byla reklama cílena, co od ní očekávala a na základě jaké úvahy či předpokladu volila konkrétní místa vysílání reklamy. Stěžovatelka však na tuto otázku odpověděla, že se jedná o budování jejího dobrého jména a věhlasu, reklama nebyla cílena na konkrétní skupinu osob, ale na co nejširší skupinu potenciálních zákazníků, přičemž tento způsob reklamy je v praxi naprosto běžný. Stěžovatelce tak mohlo být vytýkáno maximálně chybějící racionální ekonomické odůvodnění reklamy, které by vedlo k nesplnění podmínky pro vznik nároku na odpočet; podle správce daně však stěžovatelka veškeré podmínky splnila.

[13] Správce daně mezi objektivní okolnosti zařadil také sdělení, že stěžovatelka spolupráci s Dynavision ukončila, aby mohla nadále pokračovat ve spolupráci se společnostmi Patricka Dubědy, z čehož dovodil, že jejím záměrem nebyla ekonomická činnost, ale získání vysokého odpočtu DPH. Krajský soud se s tímto závěrem ve svém rozsudku nepřipadně ztotožnil, ačkoliv žalovaný tento závěr z hodnocení správce daně vypustil. Správce daně a žalovaný vytýkali uskutečněným obchodům řadu údajných nestandardností, pro založení spoluodpovědnosti by však muselo být spáchání podvodu na DPH jediným možným vysvětlením těchto nestandardností.

[14] Stěžovatelka ovšem prokázala, že obchodní transakce měly racionální ekonomickou logiku a jejich smluvní úprava nevybočovala ze standardu běžného v praxi. Správce daně a žalovaný tudíž objektivní okolnosti uměle spojili teprve *ex post*, když už měli k dispozici daleko více podkladů, než mohla mít stěžovatelka v době jednání s dodavatelem. Nedospěli ani k jednoznačnému závěru o formě jejího údajného zavinění, když uváděli, že o podvodu věděla či minimálně vědět měla a mohla, což zakládá nepřezkoumatelnost jejich rozhodnutí. K otázce, zda přijala dostatečná opatření, kterými by mohla zabránit své účasti na podvodu, namítla, že nebyla povinna *apriorně* prověřovat každého svého obchodního partnera, pokud neexistovaly náznaky vzbuzující podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo podvodu. Stěžovatelka tudíž provedla běžné prověření dodavatele, přičemž standardní průběh obchodů v ní nemohl vzbudit pochybnosti o podvodných úmyslech dodavatele. Žádné okolnosti svědčící o neopatrnosti, neobezřetnosti či neobvyklých obchodních podmínkách, které by mohly zpochybnit její dobrou víru, se v době obchodování nevyskytly. Správce daně a žalovaný v rozporu se zásadou proporcionality upřednostnili vybrání daně u toho daňového subjektu, u něhož je to z hlediska vymahatelnosti jednodušší. Zároveň odmítli vysvětlit odlišný postup ve skutkově shodném případě společnosti BERAN JIŘÍ s. r. o., která pořizovala shodná plnění jako stěžovatelka podle totožné smlouvy, a které Finanční úřad pro Královéhradecký kraj nárok na odpočet uznal v plném rozsahu.

[15] Krajský soud neodůvodnil, z jakého důvodu nepřipadá v úvahu aplikace ručení za nezaplacenou daň, které měl správce daně povinnost použít.

[16] Správce daně nesprávně posoudil žádost o prodloužení lhůty k vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění z 18. 1. 2017 jako oznámení, že se nový zástupce k projednání nedostaví, a o žádosti vůbec nerozhodl. Zprávu o daňové kontrole stěžovatelce doručil dne 12. 2. 2017, ačkoliv avizovala, že se k výsledku kontrolního zjištění vyjádří do 15. 2. 2017, na což správce daně nereagoval zamítnutím žádosti o prodloužení lhůty. Smyslem žádostí nebylo činit průtahy v řízení, ale získat reálnou

pokračování

možnost plně využít svých práv. Nebylo významné, že se o termínu projednání zprávy o kontrole dozvěděl předchozí zástupce, společnost GRINEX ADVISORY, neboť ji v daném okamžiku již nezastupoval, o čemž správce daně bezodkladně informovala. Přestože se tak správce daně dozvěděl, že předvolání k projednání zprávy o kontrole nebylo stěžovatelce řádně doručeno, nepřistoupil k novému pokusu o doručení předvolání novému zástupci. Stěžovatelka se proto nemohla vyhýbat projednání zprávy o kontrole, když až do 1. 2. 2017 neměla informaci o tom, že správce daně nařídil na 30. 1. 2017 projednání zprávy o kontrole, a očekávala, že jí bude v souladu se zákonem umožněno vyjádřit se. Změny v zastoupení jí nemůžou být kladeny k tíži, neboť se odehrály předtím, než ji správce daně uvědomil o záměru projednat zprávu o kontrole. O vyhýbání se projednání zprávy o daňové kontrole by se nadto mohlo jednat pouze tehdy, dopustila-li by se údajného obstrukčního jednání opakovaně. Nebyly proto splněny podmínky pro zaslání zprávy o daňové kontrole do datové schránky jejího zástupce.

III. Vyjádření žalovaného a replika stěžovatelky

[17] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že své důkazní břemeno ve vztahu k existenci daňového podvodu unesl. Správce daně nemá povinnost prokázat jakoukoliv vazbu daňového subjektu na článek řetězce, který neodvedl DPH. Relevantní není, zda daňový subjekt mohl či měl vědět o podvodném jednání konkrétního článku řetězce, ale to, zda mohl či měl vědět, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Chybějící daň nelze pojímat dogmaticky jako daň, která byla některým článkem řetězce vyčíslena, správcem daně vyměřena, avšak zůstala neuhrazena. Narušení neutrality je nutno chápat jako nekonečnou množinu situací závislou na vynalézavosti organizátorů podvodného řetězce. Správce daně proto nepochybil, pokud neuvedl, v jaké výši mělo k daňové ztrátě dojít. Rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60, č. 3705/2018 Sb. NSS, není pro skutkovou odlišnost na projednávanou věc aplikovatelný. V projednávaném případě totiž žalovaný jednoznačně osvědčil existenci daňového podvodu, neboť rozkryl celý řetězec na sebe navazujících a v mnoha případech personálně propojených obchodních společností, v jehož rámci došlo k narušení neutrality daně. Dodavatelé Dynavision jsou pro správce daně nekontaktní, nepodávali daňová přiznání, anebo vykazovali přijatá zdanitelná plnění v téměř stejné výši jako uskutečněná zdanitelná plnění, a případnou doměřenou daň neuhradili, což svědčí o tom, že došlo k neodvedení daně. Rovněž u Dynavision byla zjištěna chybějící daň, přičemž obchodní transakce neodpovídaly běžným obchodním podmínkám.

[18] Žalovaný dostatečně prokázal, že obchodní vztah mezi stěžovatelkou a Dynavision probíhal za krajně neobvyklých a nevýhodných podmínek, které ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor objektivních okolností, na jejichž základě stěžovatelka přinejmenším mohla či měla vědět, že se účastní řetězce zasaženého podvodem na DPH. Měla zároveň dbát zvýšené obezřetnosti již proto, že v letech 2007 až 2010 rovněž přijala reklamní služby zasažené podvodem na DPH. Navzdory tomu nepřijala dostatečná opatření k zamezení své účasti na daňovém podvodu, neuvedla, jaké informace si o Dynavision zjišťovala, případně u koho si ověřovala její spolehlivost. Stěžovatelkou zjišťované informace byly příliš obecné či nepřesné, vesměs čistě formální. K otázce procesních pochybení se žalovaný dostatečně vyjádřil v rozhodnutí o odvolání. V závěru

vyjádření žalovaný vyslovil nesouhlas s námitkou, že místo odepření nároku na odpočet DPH mělo být upřednostněno ručení podle § 109 zákona o DPH.

[19] Stěžovatelka v replice namítla, že projednávaný případ je v otázce prokázání spáchání podvodu na DPH velmi podobný situaci projednávané v rozsudku č. j. 5 Afs 60/2017 - 60, neboť v obou případech správce daně neunesl své důkazní břemeno a pouze konstatoval chybějící daň, avšak nezjišťoval, proč dodavatelé Dynavision daň neodvedli. Z judikatury nelze dovodit, že za narušení neutrality daně lze považovat již skutečnost, že společnosti v řetězci jsou personálně propojeny, nekontaktní, anebo že sídlí na virtuálních adresách. Ani případná daňová ztráta sama o sobě nesvědčí o spáchání daňového podvodu, musí být prokázáno, že je opravdu důsledkem podvodného jednání. Správce daně ani žalovaný neprokázali, že se daňového podvodu dopustila Dynavision; ta v rozhodných zdaňovacích obdobích podávala daňová přiznání k DPH, vykazovala a hradila daňovou povinnost. Ve vztahu mezi Dynavision a stěžovatelkou existovala celá řada okolností, které svědčí o standardnosti tohoto vztahu a zpochybňují závěr o spáchání podvodu na DPH. Nebyla prokázána spojitost chybějící daně na počátku řetězce dodavatelů Dynavision s nárokem na odpočet DPH uplatněným stěžovatelkou. U objektivních okolností se žalovaný spokojil toliko s odkazem na své rozhodnutí. Stěžovatelka však poukázala na to, že došlo k realizaci reklamního plnění, a proto údajně iracionální ujednání ve smlouvě a rozdíl mezi skutečnou cenou a cenou v ceníku nemohly vyvolat žádné podezření na podvod. Ne každá nestandardnost navíc znamená, že došlo k podvodu na DPH. Žalovaný mezi objektivní okolnosti řadí nejen ty, které mohly představovat indicii zakládající podezření na podvod, ale také skutečnosti, které známy být nemohly, neboť se týkaly subjektů odlišných od jejího dodavatele. Vazba mezi stěžovatelkou a dalšími společnostmi v řetězci nebyla prokázána, přičemž všechny objektivní okolnosti tvrzené správcem daně a žalovaným se týkaly vztahu mezi stěžovatelkou a Dynavision. Stěžovatelka při sjednávání obchodů s touto společností přijala dostatek opatření, aby vyloučila svou účast na podvodu, a jen stěží mohla prověřováním Dynavision odhalit, že by mohlo na jiném místě v řetězci dojít k podvodu na DPH. Dynavision nebyla vedena jako nespolehlivý plátce až do roku 2017, další společnosti v řetězci nikdy jako nespolehlivý plátce vedeny nebyly, a proto nelze zpochybňovat dobrou víru stěžovatelky, když v identifikaci podvodného jednání selhal sám stát. Závěrem repliky rozvedla důvody, pro které mělo být aplikováno ručení podle § 109 zákona o DPH.

IV. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[20] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[21] Kasační stížnost je důvodná.

[22] Stěžovatelka na různých místech své kasační stížnosti vznáší námitku nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu. O nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů se jedná zejména tehdy, pokud není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů nebo při utváření právního závěru, z jakého důvodu považoval žalobní námitky za liché či mylné nebo proč nepovažoval právní

pokračování

argumentaci v žalobě za důvodnou (rozsudek NSS ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, č. 689/2005 Sb. NSS). Oproti tomu pro nesrozumitelnost je rozhodnutí nepřezkoumatelné, pokud postrádá základní zákonné náležitosti, nelze z něj seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto, zkoumá-li správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek), je-li výrok v rozporu s odůvodněním, neobsahuje-li vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo pokud jeho důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné (rozsudek NSS ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, č. 244/2004 Sb. NSS). Trpěl-li by rozsudek nepřezkoumatelností, musel by soud přistoupit k jeho zrušení přednostně pro tuto vadu.

[23] O takový případ se však nejedná. Rozsudek krajského soudu je sice do určité míry nepřehledný a repetitivní, přičemž krajský soud na některých místech předjímá a směřuje posuzování jednotlivých důvodů, jejichž naplnění může vést k odepření nároku na odpočet DPH (tj. existence daňového podvodu, objektivní okolnosti svědčící o podvodném jednání a přijetí dostatečných opatření k zamezení účasti na podvodu). Na druhou stranu je však z obsahu napadeného rozsudku patrné, jaké okolnosti považoval krajský soud za relevantní ve vztahu k jednotlivým zmíněným důvodům, resp. že se v zásadě ztotožnil s hodnocením žalovaného, a ani stěžovatelka neměla problém s těmito důvody polemizovat. Nepřezkoumatelnost rozsudku nezpůsobuje ani konstatování krajského soudu, že stěžovatelka reklamní služby nevyužila pro svou ekonomickou činnost. Stěžovatelka má pravdu, že v takovém případě by jí nárok na odpočet ani nevznikl, a nebylo by proto ani namístě posuzovat, zda jej lze odepřít pro účast na podvodu na DPH. Z rozsudku krajského soudu je však zřejmé, že zmíněný závěr učinil v kontextu posuzování objektivních okolností svědčících o stěžovatelčině vědomosti o její účasti na podvodu na DPH, a to konkrétně u skutečnosti, že jí reklamní plnění nepřinesla nové zákazníky či zvýšení obrátu. Jedná se tak pouze o dílčí nesrozumitelnost, která nezakládá nepřezkoumatelnost. V takovém případě rozsudek nelze považovat jako celek za nepřezkoumatelný, námitku proto soud neshledal důvodnou.

[24] První okruh věcných kasačních námitek se vztahuje k otázce, zda daňové orgány a krajský soud správně posoudily otázku existence podvodu na DPH. Podvodem na DPH je situace, kdy jeden z účastníků transakce neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám [viz rozsudky Soudního dvora Evropské unie (dále „SDEU“) ze dne 21. 2. 2006 ve věci C-255/02, *Halifax plc a další*; ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd* (dále jen „věc *Optigen*“); ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 *Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL* (dále jen „věc *Kittel*“); a ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében kft a Péter Dávid* (dále jen „věc *Mahagében*“)]. Za takové situace je z hlediska posouzení nároku na odpočet daně rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (rozsudek NSS ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 94/2009 - 156). Daňové orgány či správní soudy nejsou povinny prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, musí však být postaveno najisto, v jakých skutkových

okolnostech daňový podvod spočíval. Správce daně může vycházet z mnoha indicií, které mu jsou k dispozici (rozsudek NSS ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014 - 60, č. 3275/2015 Sb. NSS). V rozsudku č. j. 5 As 60/2017 - 60 NSS konstatoval, že je vždy „*třeba hledat skutkové souvislosti a příčinnou souvislost mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu a prokázáním vědomosti o skutečnostech svědčících možnému podvodnému jednání za účelem vylákání odpočtu na dani mezi těmito subjekty. Opačným způsobem by byla zcela nepřipustně zakládána objektivní daňová odpovědnost kteréhokoli subjektu zapojeného v obchodním řetězci a odpovědnost za pohyb a osud zboží.*“

[25] Žalovaný dospěl k závěru o existenci podvodu na DPH na základě souhrnu několika skutečností. V první řadě se jednalo o personální propojenost subjektů zapojených v řetězci. Jednatelům Dynavision, která stěžovatelce poskytovala plnění v podobě reklamních spotů vysílaných na LED panelech, byl Patrick Duběda, jenž byl také jednatelům DD network, která Dynavision pronajímala LED panely, a DD assets, která Dynavision poskytovala servis LED panelů. Po Patricku Dubědovi se stala jednatelkou Dynavision Marie Novotná, která byla rovněž jednatelkou DONNA MEDIA, na kterou zároveň směřoval největší tok peněžních prostředků od Dynavision.

[26] Dynavision dále převáděla peněžní prostředky na účty MARKALE PRAHA, WORDYCAN a SHANDLARE; DONNA MEDIA převáděla peněžní prostředky na účty SHANDLARE, BALIVERE a DANRALEMON, přičemž tyto společnosti byly propojeny osobami jednatelů (Ingrid Stirberová, Jiří Vitvera, Jiří Grimm). O existenci podvodu na DPH podle žalovaného dále svědčily následující skutečnosti: 1) většina ze jmenovaných subjektů byla nekontaktní; 2) společnosti sídlily buď ve virtuální kanceláři, anebo na adrese, kde nebyly nalezeny; 3) společnosti zpravidla vykazovaly milionové obraty na vstupu i na výstupu s minimální výslednou daní, případně daňová přiznání nepodávaly; 4) pokud společnosti DPH přiznaly, případně pokud jim byla DPH doměřena, zpravidla ji neuhradily; 5) Lorbida, která se zavázala pro Dynavision (prostřednictvím MARKALE PRAHA) vyhledat a oslovit klienty, měla zprostředkovat jako klientku také stěžovatelku, která však již tou dobou byla klientkou Dynavision na dobu neurčitou; 6) Patrick Duběda a Marie Novotná ve svědeckých výpovědích uváděli skutečnosti, které byly v rozporu se skutkovým stavem zjištěným správcem daně, přičemž mimo jiné neuvedli mezi dodavateli ani jednu z výše zmíněných společností, na které směřovaly největší toky finančních prostředků.

[27] Výše uvedené skutečnosti by ve svém souhrnu mohly svědčit o nestandardnosti transakcí mezi Dynavision a dalšími výše jmenovanými společnostmi (DONNA MEDIA, MARKALE PRAHA a další). Žalovaný ani správce daně však nijak nevysvětlili ani nedoložili, jak obchodní transakce mezi Dynavision a výše uvedenými společnostmi souvisejí s plněním v podobě reklamních spotů, které stěžovatelka přijímala od Dynavision. Jinými slovy, výše uvedené skutečnosti nesvědčí o tom, že plnění přijímaná stěžovatelkou od Dynavision (reklamní služby) byla součástí *řetězce transakcí* mezi stěžovatelkou, Dynavision a výše jmenovanými společnostmi. Drtivá většina výše vyjmenovaných skutečností, které správce daně a žalovaného vedly k závěru o spáchání podvodu na DPH, o kterém stěžovatelka mohla či měla vědět, se totiž vůbec netýká obchodních vztahů mezi stěžovatelkou a Dynavision, nýbrž mezi Dynavision a dalšími společnostmi.

pokračování

[28] O těchto společnostech daňové orgány ve svých rozhodnutích uvedly pouze to, že jejich činnost spočívala v poskytování obchodního zastoupení a vyhledávání nových klientů pro Dynavision. Soudu není zřejmé, jak tyto obchodní vztahy souvisí s pořizováním reklamních služeb od Dynavision, u kterých nebyl stěžovatelce uznán nárok na odpočet DPH.

[29] Z okolností zmíněných daňovými orgány a svědčících o tvrzeném podvodu proto mělo k transakcím mezi stěžovatelkou a Dynavision přímý vztah pouze to, že Dynavision si pronajímala LED panely a jejich servis od společností s totožným jednatelem Patrickem Dubědou, a dále určité rozpory ve výpovědích svědků. Na personální propojenosti společností poskytujících reklamní plnění, pronájem a servis LED panelů však samo o sobě není nic závadného. Správce daně s žalovaným ani netvrdili, že právě v tomto řetězci (sub)dodavatelů, který jako jediný má zjevnou spojitost se stěžovatelkou uplatněným nárokem na odpočet, došlo k podvodu na DPH.

[30] Rovněž nesrovnalosti ve výpovědích svědků ohledně spolupráce stěžovatelky a Dynavision nelze vyložit jednoznačně tak, že transakce mezi těmito subjekty byly součástí podvodného řetězce. Žalovaný totiž tvrzení o nevěrohodnosti výpovědi svědků dovodil především z toho, že svědci jako subdodavatele reklamních služeb uvedli pouze společnost duber, která měla vyrábět a upravovat reklamní spoty, a nikoliv také ostatní společnosti, na jejichž účty Dynavision převáděla peněžní prostředky. Výpověď svědků je však pochopitelná, pokud se správce daně dotazoval na obchodní vztahy a plnění mezi Dynavision a stěžovatelkou. Skutečnost, že svědci nejmenovali další, výše zmíněné společnosti, se kterými Dynavision obchodovala, pak může být jednoduše vysvětlitelná také tím, že tyto společnosti neměly žádný (sub)dodavatelský vztah k plněním uskutečněným mezi stěžovatelkou a Dynavision. Převážná většina skutečností doložených správcem daně a žalovaným tudíž nijak nesvědčí o tom, že transakce mezi stěžovatelkou a Dynavision byly součástí řetězce, který byl stížen podvodem na DPH. Podle výše citované judikatury daňové orgány sice nemusí identifikovat konkrétního dodavatele v řetězci, kterým byl spáchán podvod, na druhou stranu však musí prokázat přinejmenším existenci takového řetězce a existenci souvislosti mezi nárokováným odpočtem a neodvedením daně. Stěžovatelce proto nelze upřít nárok na odpočet jen proto, že obchodovala s Dynavision a transakce této společnosti se zcela jinými společnostmi mohly být stíženy podvodem na DPH. Jakákoli souvislost s plněními, u kterých stěžovatelka nárokovala odpočet DPH, nebyla tvrzena, natož prokázána. Daňové orgány rovněž zcela rezignovaly na vyčíslení chybějící daně. Soud proto uzavírá, že žalovanému a správci daně se nepodařilo prokázat, že to byly právě transakce mezi stěžovatelkou a Dynavision, které byly součástí řetězce stíženého podvodem na DPH. Již tento důvod by sám o sobě postačoval ke zrušení napadeného rozsudku, jakož i rozhodnutí žalovaného.

[31] Druhý okruh kasačních námitek se týkal existence objektivních okolností, ze kterých by bylo možné dovozovat účast stěžovatelky na podvodu.

[32] Ke zkoumání objektivních okolností je namístě přistoupit teprve tehdy, je-li postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Soud však

na rámec výše uvedeného považuje s ohledem na ekonomii řízení za vhodné vyjádřit se také k těmto kasačním námitkám.

[33] Pokud jde o ceny uhrazené stěžovatelkou za vysílání reklamních spotů, podle zjištění žalovaného buďto odpovídaly některému ze získaných či doložených ceníků, anebo byly dokonce nižší. V takovém případě jistě nelze „rozpor“ mezi fakturovanými cenami a cenami v ceníku považovat za objektivní okolnost svědčící o podvodu na DPH. Za takovou okolnost pak nelze považovat ani samotnou výši těchto cen.

[34] Správce daně ze srovnání ceníku Dynavision s ceníky tří odlišných poskytovatelů obdobných služeb dospěl k závěru, že cena služeb poskytovaných Dynavision byla natolik vysoká, že se jednalo o objektivní okolnost svědčící o podvodu na DPH. Soud s tímto hodnocením nesouhlasí. V prvé řadě není zřejmé, proč správce daně jednoduše neprovedl srovnání cen jednotlivých poskytovatelů za jeden spot a místo toho propočítával, jaké úspory by stěžovatelka mohla docílit *za celý rok* u toho kterého dodavatele. Správce daně ani nijak nevysvětlil, proč u porovnání s cenami BONUSS-CZ vycházel z balíčku B s cenou 20 Kč za spot, a nikoliv z balíčku A s cenou 40 Kč za spot, a z jakého důvodu u cen BONUSS-CZ zohlednil také následné slevy poskytované s ohledem na počet spotů a výši obrátu, když u cen Dynavision vycházel z cen před slevami. Již tyto nesrovnalosti činí úvahy správce daně do jisté míry nepřesvědčivými a snižují jejich relevantnost. Stěžejní však je, že mezi cenami Dynavision a cenami srovnávaných dodavatelů není natolik zásadní nepoměr, který by bylo možné vysvětlit pouze tím, že se jednalo o podvod. Daňové orgány zároveň ve svých úvahách vůbec nepřihlédly k tomu, že služby v podobě reklamního plnění nejsou zcela totožné a zaměnitelné, a tudíž srovnatelné bez dalšího, a dovozovaly závadnost stěžovatelčina jednání již z toho, že si nevybrala nejlevnějšího dodavatele. Při výběru konkrétního dodavatele reklamních služeb může hrát roli celá škála faktorů, nejen konkrétní cena za jeden spot. Nelze proto na základě pouhého srovnání cen čtyř dodavatelů uzavřít, že ceny poskytované Dynavision se vymykaly cenám v oboru obvyklým, a tedy ani přisvědčit závěru daňových orgánů, že cena, kterou stěžovatelka hradila za poskytnutá plnění, byla objektivní okolností svědčící o podvodu na DPH.

[35] Další z objektivních okolností mělo být podle daňových orgánů ujednání v čl. III.1 Smlouvy o zajištění reklamní kampaně uzavřené mezi stěžovatelkou a Dynavision. Podle tohoto ustanovení se stěžovatelka zavázala uhradit *„cenu za zajištění vysílání reklamy [...] ve výši sjednané v objednávkách dle platného ceníku DV po odečtení případných slev a bonusů. [...] Smluvní strany prohlašují, že tato cena je stanovena jako konečná a není závislá na skutečném množství odvysílaných spotů v daném období.“* Daňové orgány toto ujednání vyložily jako krajně nevýhodné pro stěžovatelku, neboť podle jejich výkladu byla stěžovatelka povinna uhradit cenu za objednané plnění nezávisle na tom, zda bylo plnění fakticky poskytnuto. Soud ponechává stranou skutečnost, že výklad daného smluvního ujednání nemusí být tak jednoznačný a kategorický, jak jej podávají daňové orgány; k jeho aplikaci ostatně patrně nikdy nedošlo. I pokud by však bylo na toto ujednání nahlíženo jako na nevýhodné pro stěžovatelku, nelze odhlédnout od toho, že je obsaženo ve všech smlouvách mezi Dynavision a jejími klienty, které jsou obsaženy ve správním spisu a které jsou v podstatě identické. Jedná se tedy o „standardní“ ujednání přinejmenším ve vztazích mezi Dynavision a jejími klienty, přičemž jeho opakované a běžné užití značně oslabuje jeho potenciál být onou objektivní skutečností, která mohla

pokračování

svědčit o tom, že se právě v případě stěžovatelky jednalo o plnění zasažené podvodem na DPH. Konečně, dovozuje-li správce daně či žalovaný nestandardnost tohoto smluvního ujednání z toho, že stěžovatelka nebyla schopna věrohodně vysvětlit jeho účel, má soud za to, že se jedná o otázku, která by měla být směřována spíše na osoby jednající za Dynavision, neboť se zjevně jednalo o standardizovanou smlouvu Dynavision.

[36] Daňové orgány považovaly za objektivní okolnost rovněž nestandardnost obchodního vztahu mezi stěžovatelkou a Dynavision. Tuto nestandardnost dovodily z vyjádření stěžovatelky z 9. 3. 2015, která v odpovědi na výzvu správce daně mimo jiné uvedla, že od května 2012 až do skončení obchodní spolupráce s Dynavision jednala s Patrickem Dubědou. Ten však od 21. 3. 2012 přestal být jednatelem; vyjádření stěžovatelky bylo podle daňových orgánů také v rozporu s výpovědí Patricka Dubědy, který uvedl, že po 21. 3. 2012 nebyl zmocněn za Dynavision jednat. Nestandardnost obchodního vztahu v podobě jednání s osobou, která k tomu nemá právní titul, jistě může být objektivní okolností svědčící o tom, že daňový subjekt mohl či měl vědět o tom, že se účastní podvodu na DPH. Správce daně však v projednávaném případě vyjádření stěžovatelky bez dalšího považoval za zjištěný skutkový stav, aniž by se pokusil dále objasnit rozpor mezi tímto vyjádřením, výpovědí svědka a dalšími skutečnostmi zjištěnými v rámci nalézací činnosti. Není proto vůbec zřejmé, zda stěžovatelka skutečně jednala pouze s Patrickem Dubědou (například faktury vystavované po březnu 2012 podepisovala nová jednatelka Marie Novotná, tehdy Donátová, a nikoliv Patrick Duběda), nebo zda zmíněný rozpor nevznikl toliko tím, jaké otázky byly položeny či jakým způsobem, či pouhým omylem na straně stěžovatelky, která na dalších místech vyjádření uváděla, že komunikace probíhala mezi *jednateli* jednotlivých společností. Podle soudu proto rozpor ve vyjádření stěžovatelky nelze bez dalšího považovat za objektivní okolnost.

[37] K účinnosti reklamy daňové orgány konstatovaly, že se reklama neprojevila zvýšením obrátu stěžovatelky. V tomto ohledu však zmíněná skutečnost nemohla být sama o sobě objektivní okolností, na jejímž základě stěžovatelka mohla či měla vědět, že se účastní na podvodu na DPH, neboť se jedná o okolnost, která nastala teprve *ex post* (srov. rozsudek NSS č. j. 5 Afs 60/2017 - 60, bod 63). Aby se o takovou okolnost mohlo jednat, daňové orgány by musely přinejmenším prokázat, že stěžovatelka již v době uzavírání smlouvy mohla vědět, že se bude jednat o reklamu, která nemůže mít reálný účinek. Soud zároveň souhlasí se stěžovatelkou, že jí je nepřipadně kladeno k tíži, že jako společnost vyrábějící obalové materiály inzerovala mj. v obchodních centrech, kde se nacházejí primárně spotřebitelé – v obchodních centrech se totiž mohou nacházet také osoby působící v oblastech, na které se stěžovatelka zaměřuje. Argumentace daňových orgánů by ve svém důsledku znamenala, že reklama s plošným dopadem bude v případě obchodního styku mezi podnikatelskými subjekty téměř vždy považována za „podezřelou“, přestože je jinak zcela běžná.

[38] K nedostatečnosti stěžovatelkou přijatých opatření NSS konstatuje, že daňové orgány vůbec neprokázaly dodavatelsko-odběratelský řetězec, protože neprokázaly, jak většina jimi identifikovaných neobvyklých okolností souvisela s transakcemi mezi stěžovatelkou a Dynavision. Stěžovatelce proto za těchto okolností nelze klást k tíži, že nepřijala dostatečná opatření, aby zamezila své účasti na podvodu na DPH. V obecné rovině lze konstatovat, že skutečnost, že dodavatel neměl v obchodním rejstříku založený

listiny zakládáné do sbírky listin (k tomu viz rozsudek NSS ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017 - 31, bod 33) sama o sobě nedostatku přijatých opatření nesvědčí.

[39] Stěžovatelka dále namítla, že daňová kontrola nebyla ukončena v souladu se zákonem. Soud považuje za nezbytné nejdříve zrekapitulovat relevantní okolnosti. Stěžovatelka byla v daňovém řízení zastoupena daňovým poradcem Ing. Miroslavem Skořepou, kterému 2. 12. 2016 správce daně zaslal výsledek kontrolního zjištění a výzvu k uplatnění práva na vyjádření se ve lhůtě 15 dnů ode dne doručení výzvy; tyto písemnosti byly Ing. Skořepovi doručeny 6. 12. 2016, lhůta pro vyjádření tudíž běžela do 21. 12. 2016; správce daně na žádost Ing. Skořepy následně lhůtu prodloužil do 6. 1. 2017, přičemž při stanovení délky lhůty zohlednil i skutečnost, že s velkou částí obsahu výsledku kontrolního zjištění byl zástupce seznámen již v průběhu řízení. Dne 30. 12. 2016 byla správci daně doručena nová plná moc, kterou stěžovatelka udělila společnosti GRINEX ADVISORY, přičemž nový zástupce též den požádal o prodloužení lhůty pro vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění. Tuto žádost správce daně rozhodnutím ze 4. 1. 2017, doručeným 5. 1. 2017, zamítl, stejně jako další žádost doručenou 5. 1. 2017. Sdělením z 16. 1. 2017 pak zástupce stěžovatelky vyzval, aby se dostavil 30. 1. 2017 k projednání zprávy o kontrole; toto sdělení bylo zástupci doručeno 18. 1. 2017. Téhož dne společnost GRINEX ADVISORY oznámila správci daně, že od 17. 1. 2017 stěžovatelku nezastupuje, a proto nebylo sdělení o projednání zprávy o kontrole řádně doručeno. Téhož dne společnost UNTAX, nově zastupující stěžovatelku, zaslala správci daně, společně s plnou mocí a substituční plnou mocí udělenou jednatelem společnosti GRINEX ADVISORY, žádost o prodloužení lhůty pro vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění do 15. 2. 2017. Správce daně na tuto žádost reagoval sdělením z 23. 1. 2017, doručeným 1. 2. 2017, v němž uvedl, že poslední žádost o prodloužení lhůty posoudil s ohledem na její obstrukční povahu jako oznámení, že se zástupce stěžovatelky k projednání zprávy o daňové kontrole 30. 1. 2017 nedostaví. Dne 30. 1. 2017 správce daně projednal zprávu o daňové kontrole bez účasti zástupce stěžovatelky, zprávu 2. 2. 2017 odeslal a doručil 12. 2. 2017.

[40] Z výše uvedeného je patrné, že stěžovatelka několikrát měnila své zastoupení, a to krátce před uplynutím lhůty k vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, opakovaně žádala o prodloužení lhůty, aniž by tyto žádosti dostatečně a relevantně odůvodnila, a rozhodnutí správce daně si zpravidla vyzvedávala s prodlením několika dnů. Dále se pokoušela zpochybnit řádnost doručení sdělení o termínu projednání zprávy o daňové kontrole, jakož i to, že o termínu věděla, přestože toto sdělení bylo společnosti GRINEX ADVISORY odesláno ještě v době platnosti plné moci společnosti udělené (16. 1. 2017) a doručeno v tentýž den, ve který stěžovatelka správci daně doručila novou plnou moc (18. 1. 2017, srov. § 27 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů), a oba zástupci stěžovatelky spolu spolupracovali, neboť jednatelem společnosti GRINEX ADVISORY byla společností UNTAX udělena substituční plná moc. Společnosti UNTAX pak byly správcem daně poté, co si sdělení o nevyhovění čtvrté žádosti o prodloužení lhůty nevyzvedl z datové schránky, zaslány dvě e-mailové zprávy o platnosti původně stanoveného termínu projednání zprávy o daňové kontrole.

[41] Nejvyšší správní soud má shodně s krajským soudem za to, že uvedený postup vykazuje známky obstrukčního jednání, případně snahy „vyrobit“ vadu řízení. Správce daně zcela v souladu se zákonem zamítl v pořadí druhou a třetí žádost o prodloužení lhůty,

pokračování

které byly toliko obecně odůvodněny a buďto byly spojeny se změnou zastoupení, anebo těsně předcházely uplynutí již jednou prodloužené lhůty. S ohledem na to nelze považovat za excesivní ani to, že správce daně v pořadí čtvrtou žádost o prodloužení lhůty posoudil jako oznámení o nepřítomnosti zástupce stěžovatelky při projednání zprávy o daňové kontrole a zároveň stěžovatelce sdělil, že původně stanovené datum projednání, tj. 30. 1. 2017, zůstává platné. Skutečnost, že toto sdělení, které správce daně vypravil dne 23. 1. 2017, tj. s dostatečným předstihem před termínem projednání zprávy o daňové kontrole, si zástupce stěžovatelky z datové schránky vyzvedl teprve 1. 2. 2017, považuje Nejvyšší správní soud jen za další známku obstrukčního jednání. Stěžovatelce tak byla v souhrnu poskytnuta dostatečná doba k seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění a správce daně vyvinul dostatečnou snahu o sdělení termínu projednání zprávy o daňové kontrole. Soud proto tuto námitku považuje za nedůvodnou.

[42] Stěžovatelka konečně namítla, že jí neměl být odepřen nárok na odpočet DPH, ale mělo být aplikováno ručení podle § 109 zákona o DPH. Touto otázkou se soud zabýval v rozsudku ze dne 18. 12. 2018, č. j. 7 Afs 8/2018 - 56, č. 3844/2019 Sb. NSS, v němž dospěl k závěru, že ručení podle § 109 zákona o DPH „*není speciální právní úpravou vůči odepření nároku na odpočet daně z důvodu zapojení do podvodného řetězce na dani z přidané hodnoty.*“ Argumenty vznesené v řízení vedeném pod sp. zn. 7 Afs 8/2018 odpovídají těm, jež stěžovatelka předkládá v nyní projednávané věci, neboť v obou řízeních vystupuje jako zástupce daňového subjektu tentýž advokát. Soud proto nepovažuje za nutné zde dále rozvádět nosné důvody, které jej ve věci vedené pod sp. zn. 7 Afs 8/2018 vedly k výše citovanému závěru. Zároveň se neztotožňuje s námitkou, že krajský soud zcela rezignoval na vypořádání této otázky. Soud sice stručně, ale dostatečně a přezkoumatelně konstatoval, že se v projednávaném případě nejednalo o hrazení pravomocně uložené daňové povinnosti za jiného dlužníka (tj. o fázi placení daní), ale o posouzení nároku na odpočet DPH (tj. nalézací fázi), a proto nepřipadala aplikace § 109 zákona o DPH v úvahu. Tento závěr je zcela v souladu s nosnými důvody rozsudku č. j. 7 Afs 8/2018 - 56, a proto soud tuto námitku neshledal důvodnou.

V. Závěr a náklady řízení

[43] Z výše uvedených důvodů soud rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil.

[44] Jelikož již v řízení před krajským soudem byly dány důvody pro zrušení rozhodnutí správního orgánu (§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.), soud zrušil i rozhodnutí žalovaného a vrátil mu věc k dalšímu řízení (§ 78 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Žalovaný je v dalším řízení vázán právním názorem soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

[45] Podle § 110 odst. 3 věty druhé s. ř. s. rozhodne soud v případě, že zruší podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. rozhodnutí žalovaného, o nákladech řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení před krajským soudem. Stěžovatelka měla ve věci úspěch, podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. jí tedy přísluší právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložila, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.

[46] Náklady řízení stěžovatelky v řízení o kasační stížnosti tvoří soudní poplatek ve výši 5 000 Kč a odměna advokáta ve výši 10 200 Kč za tři úkony právní služby v podobě převzetí a přípravy zastoupení, sepsání kasační stížnosti a sepsání repliky [§ 7 a § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., s přihlédnutím k ustanovení § 11 odst. 1 písm. a) a d) téže vyhlášky, a tři režijní paušály po 300 Kč za tři úkony právní služby dle § 13 odst. 4 téže vyhlášky], zvýšená o částku 2 142 Kč odpovídající dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ve výši 21 %, neboť zástupce stěžovatelky je plátcem DPH. Celkem tedy náklady řízení o kasační stížnosti činí 17 342 Kč. Náklady řízení o žalobě tvoří odměna zástupce (daňového poradce) ve výši 10 200 Kč [§ 7 a § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., s přihlédnutím k ustanovení § 11 odst. 1 písm. a) a d) téže vyhlášky (převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby, zaslání repliky k vyjádření žalovaného), a tři režijní paušály po 300 Kč za tři úkony právní služby dle § 13 odst. 4 téže vyhlášky], zvýšená o částku 2 142 Kč odpovídající DPH a dále soudní poplatek ve výši 3 000 Kč. Celkem náklady řízení o žalobě činí 15 342 Kč. Celková výše nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti tedy činí 32 684 Kč. Žalovaný je povinen zaplatit stěžovateli náhradu nákladů řízení v této výši k rukám jejího právního zástupce JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského, advokáta se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 25. dubna 2019

JUDr. Radan Malík
předseda senátu